Anonymisierte Gerichtsentscheidung zum Zweck der Bekanntmachung

Thüringer Finanzgericht

Aktenzeichen: 1 K 487/14
Revision eingelegt, Az. des BFH I R 46/15

Im Namen des Volkes

Urteil

In dem Rechtsstreit

- Klägerin -

prozessbevollmächtigt:

gegen

- Beklagter -

wegen Rücknahme der Anerkennung der Gemeinnützigkeit im Sinne der §§ 51 ff. AO, Versagung der Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG für 2011 und 2012

hat der I. Senat des Thüringer Finanzgerichts
aufgrund mündlicher Verhandlung
am 26. Februar 2015 für Recht erkannt:

1. Der Änderungsbescheid vom 2. Juli 2014 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 2011 wird aufgehoben. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin und der Beklagte je zur Hälfte.
3. Die Notwendigkeit der Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird abgelehnt.

4. Das Urteil ist hinsichtlich der erstattungsfähigen Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe der festzusetzenden Kosten abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.
5. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Umstritten ist, ob bei der Klägerin die Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit vorliegen, insbesondere ob die Klägerin selbstlos tätig ist.

Die Klägerin ist eine von den Eheleuten A und B in … mit Stiftungsgeschäft vom …2011 errichtete Stiftung des bürgerlichen Rechts. Dabei wurde die Stiftung mit 5.000 € und mit in einer Anlage aufgeführten Werken der Bildenden Kunst aus dem Eigentum der Stifter ausgestattet (Anschaffungskosten ca. 121.000 €). Die Anerkennung der Stiftung durch das … Innenministerium erfolgte mit Urkunde vom … 2011 (Aktenzeichen …). Mit Schreiben vom 15. Juli 2011 erteilte der Beklagte eine vorläufige Bescheinigung über die Anerkennung der Gemeinnützigkeit der Klägerin.

In der Stiftungssatzung vom … 2011 heißt es unter anderem:

§ 2 Stiftungszweck

(1) Die Stiftung verfolgt ausschließlich gemeinnützige Zwecke i.S.d. Abschnitts steuerbegünstigte Zwecke der AO.

(2) Zweck der Stiftung ist die Bewahrung und Förderung von bildender Kunst schwerpunktmäßig aus der geographischen Mitte Deutschlands.
Der Stiftungszweck wird insbesondere verwirklicht durch:
   a) Förderung von Vorhaben der bildenden Kunst in der geografischen Mitte Deutschlands
   b) Unterstützung und Durchführung von künstlerischen Veranstaltungen und Förderprojekten

c) Vergabe von künstlerischen Förderprojekten
d) Gewährung von Stipendien
e) Zurverfügungstellung von Werken der Stiftung im Rahmen von öffentlichen Ausstellungen und Leihgaben.

§ 3 Gemeinnützigkeit

(1) Die Stiftung verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.
(2) Die Stiftung ist selbstlos tätig. Sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke. Die Mittel der Stiftung dürfen nur für die satzungsgemäßen Zwecke verwendet werden.
(3) Keine Person darf durch Aufgaben, die dem Zweck der Stiftung fremd sind oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden. Die Stifter und ihre Rechtsnachfolger erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Stiftung.

§ 4 Stiftungsvermögen

(1) Das Stiftungsvermögen ergibt sich aus dem Stiftungsgeschäft.
(2) Das Stiftungsvermögen ist in seinem Bestand dauernd und ungeschmälert zu erhalten und möglichst sicher und ertragreich anzulegen. Es kann zur Werterhaltung bzw. zur Stärkung seiner Ertragskraft umgeschichtet werden, eine Veräußerung der Kunstwerke der bildenden Kunst ist ausgeschlossen.

…….

§ 7 Vorstand

(1) Der Vorstand besteht aus mindestens einem Mitglied und höchstens zwei Mitgliedern.
Mitglieder des ersten Vorstands sind:
    a. A als Vorsitzender
    b. B
(2) Die Stifter gehören dem Vorstand auf Lebenszeit an. Die Stifter sind berechtigt das Amt jederzeit niederzulegen.
(3) Scheidet einer der Stifter oder beide oder ein anderes Vorstandsmitglied aus dem Vorstand aus, wird bereits jetzt bestimmt, dass nach dem Ausscheiden

eines der beiden Stifter aus dem Vorstand deren Sohn Herr … , als lebenslanger Vorstand bestellt ist. Beim Ausscheiden eines weiteren Vorstands wird bereits jetzt die Enkeltochter des Stifters … ebenfalls lebenslanger Vorstand und bei Ausscheiden eines weiteren Vorstands der Enkelsohn der Stifter … als lebenslanger Vorstand bestimmt.

……

§ 12 Vermögensanfall

Im Falle der Auflösung der Stiftung oder beim Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke fällt das Vermögen an Einrichtungen, die ausschließlich gemeinnützige, insbesondere museale mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen und vorzugsweise in der Region … oder … sich befinden, und zwar mit der Auflage, es unmittelbar und ausschließlich für selbstlos gemeinnützige und/oder mildtätige/kirchliche Zwecke der Förderung von Kunst und Kultur gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 5 AO zu verwenden, die dem Stiftungszweck ziemlich nahe kommen.

Im Gründungsjahr 2011 und im Folgejahr 2012 erstreckte sich die Tätigkeit der Klägerin überwiegend auf die Beschaffung weiterer Bildkunstwerke sowie die Begleitung von Kunstprojekten, auch unter Gewährung von Stipendien (vgl. Blatt 15 der Gerichtsakte). Entsprechend dem Stiftungszweck wurden weitere Bilder mit Anschaffungskosten von ca. 82.000 € in 2011 und ca. 96.000 € (vgl. Blatt 43 und 49 der Gerichtsakte) hinzuerworben.

Nach Eingang der Erklärungen zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer für 2011 am 28. März 2013 wurde die Gemeinnützigkeit mit Bescheid vom 28. Mai 2013 bestätigt. Gleichzeitig wurde die Klägerin in den Erläuterungen zum Bescheid aufgefordert, mitzuteilen, wo die Bilder gelagert sind. Nachdem die Klägerin den Lagerort mitgeteilt hatte und der Beklagte feststellte, dass es sich dabei um die private Wohnadresse der Stifter handelte, vertrat dieser die Auffassung, dass die Bilder den Verfügungsbereich der Stifter nie verlassen hätten und kündigte mit Schreiben vom 5. September 2013 an, die zuvor anerkannte Gemeinnützigkeit rückwirkend ab 2011 wieder zu versagen. Daraufhin teilte Herr A dem Beklagten in einem Gespräch mit, dass die Bilder ab Juli 2013 in einer von ihm dafür eigens angemieteten Wohnung in

der …Straße in … gelagert würden. Durch die Gründung der Stiftung habe er auch den Verkauf der Bilder durch seine Erben verhindern wollen.

Zuwendungen (Spenden) hat die Klägerin in den Streitjahren ausschließlich von den Stiftern sowie deren nahestehendem Unternehmen, der C mbH, erhalten. Dafür hat die Klägerin entsprechende Spendenbescheinigungen erteilt. Die Spenden beliefen sich im Jahr 2011 auf insgesamt 229.355 € und im Jahr 2012 auf 195.710 €.

Unter Würdigung dieser Umstände erließ der Beklagte am 2. Juli 2014 einen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2011 und einen erstmaligen Körperschaftsteuerbescheid für 2012 in denen er Körperschaftsteuer jeweils auf 0 € festsetzte und den Feststellungsbescheid über die Gemeinnützigkeit rückwirkend wieder aufhob.

Mit der dagegen mit Zustimmung des Beklagten erhobenen Sprungklage macht die Klägerin über ihr bisheriges Vorbringen hinaus im Wesentlichen geltend, dass die Änderung des Körperschaftsteuerbescheids schon nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO unzulässig sei, da keine neue Tatsache vorliege. Wenn der Beklagte aus bekanntgewordenen Spenden der Stiftern und der C GmbH in 2012 folgere, dass hier eine eigenwirtschaftliche Tätigkeit der Klägerin vorliege, so sei dies allenfalls eine Schlussfolgerung des Beklagten und keine neue Tatsache. Dem Beklagten hätten bei Erlass des Körperschaftsteuerbescheides und der Anerkennung der Gemeinnützigkeit sämtliche Unterlagen vorgelegen und die Klägerin sei ihrer Mitwirkungspflicht in vollem Umfang nachgekommen. Deshalb sei eine Änderung auch nach Treu und Glauben ausgeschlossen. Entgegen der Auffassung des Beklagten seien die Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit gegeben. Gerade die Intension des Stifters, die Kunst als Gemeingut zu betrachten, habe der Beklagte nicht ausreichend gewürdigt. Dass nur ein Teil der Sammlung der Allgemeinheit im Rahmen von Ausstellungen zugänglich sei, sei selbst in großen Museen der Fall. Tatsächlich erfolgte Ausstellungsbeteiligungen seien vom Beklagten nicht zur Kenntnis genommen worden. Auch die vorgelegten Nachweise über die Förderung einzelner Künstler habe man zu Unrecht nicht berücksichtigt. Auch die Selbstlosigkeit könne nicht in Frage gestellt werden. Die unstreitig bestehende Kunstleidenschaft des Stifters spreche ebenso

wenig für das Überwiegen von eigenwirtschaftlichen Interessen, wie die Möglichkeit des Spendenabzugs und die damit verbundenen Steuervorteile beim Stifter.

Die Klägerin beantragt,

1. den Bescheid über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 2011, in Gestalt des Änderungsbescheides vom 2. Juli 2014 aufzuheben.
2. den Bescheid über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 2012 vom 2. Juli 2014 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten einen Freistellungsbescheid zur Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer zu erlassen.
3. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
4. Hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung trägt er im Wesentlichen vor, dass eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich sei, da es sich bei der Frage, ob die Klägerin selbstlos tätig sei, um eine innere Tatsache handele, die anhand von äußeren Merkmalen festgestellt werden müsse. Dazu zähle auch die Tatsache, dass die Sammleraffinität und Kunstleidenschaft des Stifters sowie der Umstand, dass die Klägerin auch in 2012 lediglich Spenden von den Stiftern und dessen Unternehmen in beträchtlichem Umfang erhalten habe. Im Übrigen handele die Klägerin nicht selbstlos, da die individuellen Vorteile der Stifter die Vorteile für die Allgemeinheit überwiegen würden. Der steuerliche Vorteil für die Stifter durch den Steuerabzug stehe in keinem Verhältnis zu den Beträgen, mit denen einzelne Künstler gefördert wurden oder die Allgemeinheit durch Ausstellungen, die nur in einem sehr geringen Umfang stattgefunden hätten, an der Sammlung profitieren würden.

Zur weiteren Ergänzung wird auf die Schriftsätze und die vorgelegten Steuerakten sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 26. Februar 2015 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Sprungklage ist teilweise begründet.

Die Klägerin hat keinen Anspruch darauf, dass der Beklagte sie von der Körperschaftsteuer für 2012 freistellt, denn der Beklagte geht zu Recht davon aus, dass die Klägerin nicht als gemeinnützig anzusehen ist. Der Beklagte war jedoch nicht berechtigt, die bestandskräftig festgestellte Gemeinnützigkeit für das Streitjahr 2011 wieder abzuerkennen, da eine Änderung des bestandskräftigen Freistellungsbescheid für 2011 zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer nach § 173 Abs. 1 AO wegen Treu und Glauben ausgeschlossen ist.

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO), von der Körperschaftssteuer befreit. Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Die objektive Feststellungslast für die Tatsachen, aus denen sich die Gemeinnützigkeit ergibt, trägt grundsätzlich die Körperschaft (BFH-Beschluss vom 28. Oktober 2004 I B 95/04, BFH/NV 2005, 160). Das Erfordernis der Selbstlosigkeit ist von der Rechtsprechung entwickelt worden (RFH vom 17. Juli 1930, RStBl 1930, 702) und für alle steuerbegünstigten Zwecke im Sinne der §§ 52, 53 und 54 AO gesetzlich ausdrücklich vorgeschrieben. Selbstloses Handeln ist nach § 55 Abs. 1 AO immer dann gegeben, wenn eine Körperschaft nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Selbstlosigkeit bedeutet ein opferwilliges Handeln unter Verzicht auf einen eigenen Nutzen. Das Handeln selbstlos tätiger Körperschaften ist dadurch geprägt, dass sie ihre Mittel in erster Linie für steuerbegünstigte Zwecke verwenden. Schädliche eigenwirtschaftliche Interessen verfolgt eine Körperschaft unter anderem dann, wenn die Körperschaft die Förderung

der wirtschaftlichen Interessen der Mitglieder, Gesellschafter oder Stifter betreibt. Der Begriff der wirtschaftlichen Interessen ist hier im Sinne der Verfolgung gemeinnützigkeitsfremder Interessen zugunsten der Mitglieder zu verstehen. An der Selbstlosigkeit fehlt es aber erst dann, wenn der Eigennutz der Mitglieder in den Vordergrund tritt (BFH-Urteil vom 13. Dezember 1978 I R 39/78 BStBl II 1979, 482). So ist es im Streitfall.

Der Klägerin ist zwar zuzugeben, dass der unter § 2 Abs. 2 der Satzung der Klägerin festgelegte Stiftungszweck, die Bewahrung und Förderung von bildender Kunst schwerpunktmäßig aus der geographischen Mitte Deutschlands, unter § 52 Abs. 2 Nr. 5 AO, der Förderung von Kunst und Kultur, fällt, in der Satzung die nach § 55 Abs.1 Nr. 1 bis 5 AO notwenigen Voraussetzungen für die Selbstlosigkeit entsprechend festgeschrieben sind und die Satzung auch die sonstigen formalen Anforderungen (§ 59 AO) zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit erfüllt. Der Klägerin ist auch zuzugeben, dass nicht jegliche Förderung eigenwirtschaftlicher Interessen schädlich für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist. Unter Berücksichtigung der im Streitfall gewählten Gestaltung und der tatsächlichen Durchführung steht jedoch zur Überzeugung des Senats fest, dass das eigenwirtschaftliche Interesse der Stifter im Vordergrund des Handelns der Klägerin steht. Der Stifter und Vorstand der Klägerin Herr A hat sich aufgrund seiner Kunst- und Sammelleidenschaft unbestritten seit Jahren in diesem Bereich engagiert. Sein Eigeninteresse liegt im Sammeln und Besitzen von Kunstgegenständen aus dem oben genannten Schwerpunktbereich. Dieses Interesse hat er mit der Gründung der Stiftung weiterverfolgt. Denn selbst nach der Übertragung seiner privat angeschafften Kunstwerke an die Stiftung, hat sich für ihn faktisch nichts geändert, denn er hatte nach wie vor den unmittelbaren Besitz an diesen Kunstwerken, genauso wie an den von der Stiftung in den Streitjahren angekauften Kunstwerken. Denn sämtliche Kunstwerke befanden sich noch bis Juli 2013 in den Wohnräumen von Herrn A. Auch danach befanden sich die Kunstwerke in einer von ihm in der Nähe angemieteten Wohnung. Die Allgemeinheit hatte in dieser Zeit kaum einen Nutzen an den Kunstwerken, da in den Streitjahren und auch darüber hinaus nur sehr wenige Kunstwerke tatsächlich der Allgemeinheit, im Rahmen von Leihgaben bei Kunstausstellungen, zugänglich gemacht wurden. Der Einwand der Klägerin, dass sich auch in Museen viele Kunstwerke in Lagern befänden und der Öffentlichkeit nicht gezeigt würden, überzeugt nicht. Denn anders als im Streitfall

sind solche Kunstwerke, nicht wie im Streitfall Einzelnen zugänglich oder befinden sich in deren Wohnräumen. Gegen das Vorliegen der Selbstlosigkeit spricht auch, dass durch die Regelung in § 7 der Satzung bereits sichergestellt ist, dass die Stiftung und damit auch der unmittelbare Besitz am Stiftungsvermögen zumindest für die nächsten zwei Generationen ausschließlich in Familienhand verbleibt. Der Einwand der Klägerin, dass nach § 12 der Satzung, das Vermögen im Falle der Auflösung der Klägerin an andere gemeinnützige Einrichtungen fällt und damit für die Stifter verloren wäre, ändert hieran nichts, denn der Beklagte weist zutreffend darauf hin, dass diese Regelung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO unabdingbare Voraussetzung für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist.

Gegen das Vorliegen der Selbstlosigkeit und damit gegen die Anerkennung Gemeinnützigkeit spricht im Übrigen auch die Art und Weise, wie die Klägerin einzelne Künstler gefördert hat. Zwar kann zur steuerbegünstigten Förderung von Kunst und Kultur auch die Förderung bestimmter Arbeiten oder Projekte eines Künstlers gehören. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass grundsätzlich alle in Betracht kommenden Künstler Zugang zu diesen Mitteln haben. Das bedeutet, die Kriterien für die Vergabe von Fördermitteln müssen öffentlich bekannt sein und die Förderentscheidung muss nachvollziehbar auf der Grundlage dieser Kriterien erfolgen (Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Buchna, Seeger, Brox, zu § 51 AO Seite 75). Im Streitfall lagen für die im Jahr 2013 vergebenen Stipendien an die … Künstlerin … und die … Künstlerin …, keine solchen allgemein zugänglichen Vergabekriterien vor. Dies wurde von Herrn A in der mündlichen Verhandlung auch nicht behauptet. Die Förderung der Künstler erfolge hier offenbar allein nach dem Gutdünken des Stifters.

Der Senat kann deshalb letztlich im Streitfall offen lassen, ob bei der Abwägung zwischen Eigennutz und Gemeinnutz, zu Lasten der Klägerin auch zu berücksichtigten ist, dass es dem Stifter Herrn A durch die Errichtung der Klägerin möglich war, für die Anschaffungen von weiteren Kunstwerken, über den Spendenabzug bei seiner Einkommensteuerveranlagung und der Körperschaftsteuerveranlagung der C GmbH, deren alleinige Gesellschafter die Eheleute A und B waren, steuerliche Vorteile zu erlangen.

Der Beklagte hat im Ergebnis zu Recht das Vorliegen der Selbstlosigkeit und damit die Gemeinnützigkeit der Klägerin verneint.

Der Beklagte war jedoch nicht berechtigt, auch den bestandskräftigen Freistellungsbescheid für 2011 zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer vom 28. Mai 2013 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern.

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für eine Änderung nach § 173 Abs.1 Nr.1 AO ist jedoch, dass das nachträgliche Bekanntwerden einer Tatsache oder eines Beweismittels nicht auf einer Verletzung der der Finanzbehörde obliegenden Ermittlungspflicht beruht, sofern der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht voll genügt hat (BFH-Urteil vom 13.November 1985 II R 208/82, BStBl II 1986, 241). In einem solchen Fall verstößt eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gegen Treu und Glauben. So ist es hier.

Zwar führt vorliegend der geänderte Bescheid für 2011 über Körperschaftsteuer vom 2. Juli 2014 nicht unmittelbar zu einer Steuerhöhung, da jedoch gleichzeitig auch die beantragte Gemeinnützigkeit aberkannt wurde und damit die Freistellung von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer aufgehoben wurde, wird nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 16. September 1987, II R 178/85, BStBl II 1988, 174) unwiderlegbar eine höhere Steuer vermutet.

Der Senat kann im Streitfall offen lassen, ob dem Beklagten vorliegend überhaupt neue Tatsachen bekannt geworden sind, denn der Beklagte ist jedenfalls den ihm obliegenden Ermittlungspflichten nicht nachgekommen, sodass eine Änderung nach Treu und Glauben ausgeschlossen ist. Nach den vorliegenden Akten sind für den Senat keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass die Klägerin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist. Sie hat im Rahmen des vorläufigen Anerkennungsverfahrens der Gemeinnützigkeit in 2011 die notwendigen Unterlagen (Satzung, Anlage zum Stiftungsgeschäft) beim Beklagten eingereicht, was auch zur vorläufigen Anerkennung der Gemeinnützigkeit mit Bescheid vom 15. Juli 2011 führte. Desweiteren hat die Klägerin zusammen mit der Steuererklärung für das Streitjahr

2011 ihre durchgeführten und geplanten Aktivitäten erläutert. Ausweislich der Körperschaftsteuerakte hat die zuständige Sachbearbeiterin, auch unter Kenntnis der vorliegenden Kontrollmitteilungen vom 18. Februar 2013, nach denen die Stifter im Streitjahr 2011 Spenden in Höhe von 40.500 € und C GmbH Spenden in Höhe von 52.000 € an die Klägerin geleistet haben, am 28. Mai 2013 ohne Vorbehalt der Nachprüfung einen Freistellungsbescheid über Körperschaft- und Gewerbesteuer 2011 nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erlassen. Der Umstand, dass der Beklagte mit Schreiben vom 13. August 2013, also nach Bestandskraft des Freistellungsbescheides erstmals um Erläuterung der tatsächlichen Tätigkeiten der Klägerin seit Gründung bittet und nach dem Lagerort der Kunstwerke fragt, stellt für den Senat einen Verstoß gegen die Amtsermittlungspflicht des Beklagten dar, sodass, auch wenn der Beklagte dadurch Kenntnis von neuen Tatsachen (Lagerort der Kunstwerke) erlangt hat, die Änderung des bestandskräftigen Freistellungsbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr.1 AO gegen Treu und Glauben verstößt. Die Klägerin weist insoweit zutreffend darauf hin, dass es dem Beklagten ohne weiteres möglich gewesen wäre, den Bescheid zur vollständigen Aufklärung des Sachverhalts unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu erlassen.

Etwas anderes gilt auch nicht für die dem Beklagten nachträglich bekanntgewordene Tatsache, dass die Stifter und die C GmbH auch im Folgejahr 2012 erhebliche Geldbeträge an die Klägerin gespendet haben. Der Änderungsbescheid war also aufzuheben.

Die beantragte Zuziehung eines Bevollmächtigten für ein Vorverfahren war abzulehnen, da der zunächst eingelegte Einspruch durch die Erhebung der Sprungklage und der Zustimmung des Beklagten eine Umwandlung in eine Klage erfährt und damit kein Vorverfahren im Sinne des § 139 Abs. 3 Satz 2 FGO geschwebt hat (BFH-Beschluss vom 28. August 1973 - VII B 39/72, BStBl II 1973, 852).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. Die Revision war wegen der grundsätzlichen Bedeutung zuzulassen.

XXX XXX XXX